

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RODRIGO AUGUSTO VALENTE DE MELO

**CENÁRIO E APLICAÇÃO DA NORMA INTERNACIONAL RECONHECIMENTO
DAS RECEITAS DE CONTRATOS COM CLIENTES – IFRS 15 / CPC 47**

CURITIBA

2020

RODRIGO AUGUSTO VALENTE DE MELO

**CENÁRIO E APLICAÇÃO DA NORMA INTERNACIONAL RECONHECIMENTO
DAS RECEITAS DE CONTRATOS COM CLIENTES – IFRS 15 / CPC 47**

Artigo apresentado como requisito parcial à conclusão do Curso de MBA Gestão Estratégica em 2020, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo Abib

CURITIBA

2020

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à Deus que nunca me abandonou e que me deu forças todos os dias. Agradeço à minha esposa e meus filhos que estiveram ao meu lado e me apoiaram incondicionalmente, vocês foram fundamentais em mais essa etapa de nossas vidas. Gostaria também de expressar meus sinceros agradecimentos aos professores que contribuíram para que esse sonho fosse alcançado. Voltar a ser acadêmico depois de tantos anos não seria possível sem a ajuda de profissionais tão qualificados como os dessa instituição, em especial, ao Prof. Dr. Gustavo Abib que me orientou nessa jornada e ao Prof. Dr. Claudimar Veiga que me convenceu a participar desse desafio.

RESUMO

É de suma importância que as empresas conheçam e apliquem de forma clara e fidedigna as normativas elaboradas pelos órgãos legisladores. Fornecer informações coesas e tempestivas a todos os *stakeholders* deve ser um dos objetivos primários dos grupos contábeis e gerenciais dentro das companhias, considerando que a governança corporativa é vista com bons olhos pelos investidores e é o futuro das companhias que querem conciliar um grande crescimento com transparência e seriedade. Nesse sentido, o artigo em questão tem por objetivo dissertar acerca de uma das normativas debatidas com mais intensidade nos últimos anos, o IFRS 15 (*Revenue from Contracts with Customers*), replicado no Brasil pelo CPC 47 (Receita de Contratos com Clientes). O presente artigo tem como alvo focar especialmente nos *five-steps model framework*, ou seja, as etapas do modelo conceitual de reconhecimento da receita. O intuito é introduzir o cenário em que a norma foi inserida e expor uma visão geral da aplicabilidade da norma e seus impactos nas companhias.

Palavras-chave: Receita. Reconhecimento. IFRS 15. CPC 47. Procedimentos contábeis.

ABSTRACT

It is extremely important that companies understand and apply in a clear and trustworthy way the regulations elaborated by the legislators. One of the primary objectives of the accounting and management teams within companies must be to provide cohesive and timely information to all stakeholders, as corporate governance is required by investors, and it is the future of companies that want to reconcile fast-paced growth with transparency and seriousness. In this sense, this article aims to discuss one of the most intensely debated regulations in the last few years, IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers), replicated in Brazil by CPC 47 (Revenue from Contracts with Customers). The article focuses especially on the five-steps model framework, which are the steps of the revenue recognition conceptual model introduced by the new legislation proposed in IFRS 15. The main goal is to reveal the scenario in which the standard was inserted and provide an overview of the standard's applicability and its impacts on the companies.

Palavras-chave: Revenue. Recognition. IFRS 15. CPC 47. Accounting procedures.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: ETAPAS DO MODELO CONCEITUAL E OS IMPACTOS EM SETORES ESPECÍFICOS.	13
FIGURA 2: FIVE-STEPS MODEL FRAMEWORK.....	13
FIGURA 3: IDENTIFICAÇÃO DE UM CONTRATO.....	19
FIGURA 4: IDENTIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO.	20
FIGURA 5: ALOCAÇÃO DA TERCEIRA NA SEGUNDA ETAPA.....	22
FIGURA 6: TRANSFERÊNCIA AO LONGO DO TEMPO.	23
FIGURA 7: TRANSFERÊNCIA DE CONTROLE AO CLIENTE.....	23

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 REVISÃO DE LITERATURA	10
3 METODOLOGIA	15
4 DESENVOLVIMENTO	17
4.1 REGIME DE COMPETÊNCIA	17
4.2 <i>FIVE-STEPS MODEL FRAMEWORK</i> (MODELO DE CINCO PASSOS PARA O RECONHECIMENTO DA RECEITA)	18
4.2.1 IDENTIFICAÇÃO DO CONTRATO COM O CLIENTE	18
4.2.2 IDENTIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO	19
4.2.3 DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE TRANSAÇÃO	21
4.2.4 ALOCAÇÃO DO PREÇO DE TRANSAÇÃO ÀS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO	21
4.2.5 RECONHECIMENTO DA RECEITA.....	22
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERÊNCIAS.....	26

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade foi criada para atender a uma necessidade de controle do patrimônio dos homens empreendedores, já que possuíam anseios de organizar e acompanhar os seus negócios. Podemos citar alguns exemplos como a manutenção do controle de rebanhos e suas transações comerciais ou mesmo a arrecadação de impostos desde os primórdios. Outra necessidade foi a de controlar resultados obtidos das grandes navegações ou mesmo a produção de informações para o mercado sobre as modernas corporações capitalistas no período pós-revolução industrial. (JÚNIOR E NASCIMENTO, 2009).

Durante muitos séculos, o homem manteve sem adequado controle os resultados advindos de seus negócios. Após diversas tentativas, no século XV, o frei italiano Luca Pacioli cria o método das partidas dobradas e escreve e publica obras sobre o tema. Luca Pacioli foi um dos idealizadores do método chamado partidas dobradas, que é o mecanismo utilizado em sistemas de controle até os dias atuais. Esse sistema considera débitos e créditos como premissa básica para gerenciar as riquezas das empresas de uma forma eficaz. (CORREGIO et al., 2006).

No passado, especialmente no Brasil, a contabilidade era vista apenas como um sistema para processamento de informações tributárias. Nos dias atuais, no entanto, a contabilidade é considerada como um dos principais instrumentos de gerenciamento de empresas privadas e de entidades públicas, sendo responsável por fornecer informações patrimoniais e por auxiliar nos processos de concorrência e de tomada de decisão, sendo assim um mecanismo indispensável para o controle e governança de qualquer empresa (PASSOS, 2010).

Com o advento da globalização, ficou evidente a necessidade de se ter um padrão único das informações de caráter contábil nos demonstrativos financeiros das empresas (AMORIM, 2013). Desse modo, para que os órgãos responsáveis pela Contabilidade no Brasil pudessem fiscalizar de maneira eficaz os resultados reportados pelas companhias, foi criada a Lei 11.638/07 em 29 de dezembro de 2007, que visava a harmonização da linguagem contábil brasileira com as normas internacionais, modernizando a contabilidade e exigindo que empresas brasileiras passassem a utilizar pronunciamentos contábeis baseados em padronizações globais (ANHAIA, 2019 e COSTA et al, 2012).

A partir da necessidade de centralização da emissão de normas contábeis no Brasil e da produção democrática das informações e relatórios que demonstram o patrimônio líquido das entidades, a comunhão entre alguns órgãos técnicos idealizou a criação de um comitê que tinha por objetivo estabelecer procedimentos e a divulgação de informações de natureza contábil, que permitissem a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, tendo sempre em vista os princípios de centralização, uniformização e convergência aos padrões internacionais (CPC, 2020).

O CPC 47, foco do artigo em questão, foi aprovado em 25 de novembro de 2016, com o objetivo principal de estabelecer os princípios técnicos de reconhecimento em suas demonstrações contábeis de seus contratos com seus clientes, demonstrando a natureza, o valor, à época, incertezas e fluxos de caixas advindos destes contratos.

O princípio básico desta norma, consiste no fato de que toda entidade deve reconhecer uma receita em suas demonstrações contábeis mediante a capacidade de demonstrar que ocorreu a transferência de bens e ou serviços entre duas entidades e que todas estas reconhecem as movimentações previstas em contrato (CPC, 2016).

O objetivo do artigo em questão é facilitar o entendimento técnico acerca dos registros destes contratos com clientes nas Demonstrações Contábeis, focando em todas as etapas do *five-steps model framework*. Em geral, alguns relatórios de auditorias independentes apontam ressalvas na elaboração destas demonstrações, o que pode gerar grande desconfiança nos stakeholders, como por exemplo no caso das Indústrias Romi S/A em 2019 (EY, 2020).

O reconhecimento incorreto das receitas de contratos com clientes pode ocasionar graves problemas financeiros às empresas, visto que, após a identificação do erro, a correção é necessária e um ajuste contábil é gerado. Os impactos desses ajustes podem afetar perigosamente a liquidez das empresas e acarretar multas e outras punições, principalmente se a companhia que cometeu o equívoco estiver listada na bolsa de valores.

Além disso, o reconhecimento das receitas é alvo de interesse de diversas camadas de *stakeholders*, visto que muitas fraudes são cometidas durante o processo de reconhecimento. Em linhas gerais, este é um problema que afeta não somente as empresas, mas também os acionistas e a sociedade como um todo, já

que distorce as Demonstrações de Resultado e afeta os Lucros e Prejuízos destas entidades, como no famoso caso da empresa Enron nos Estados Unidos (BONOTTO, 2010).

2 REVISÃO DE LITERATURA

De acordo com Cova (2016), o processo de convergência das normativas contábeis internacionais (*International Financial Reporting Standards* – IFRS), elaboradas pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board* – IASB), avança cada vez mais rápido à medida que novas orientações são emitidas. Pela análise do contexto histórico, pode-se observar que eventos como o caso Enron e WorldCom expuseram a necessidade de estabelecer legislações contábeis padronizadas, tendo em vista que as demonstrações financeiras de diversas companhias durante o início do milênio não refletiam a real situação contábil e patrimonial das companhias (BONOTTO, 2010).

Nesse sentido, a criação de normativas como a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) contribuiu para que diversas empresas brasileiras adotassem dispositivos requeridos pelos legisladores e outros espontaneamente também, padronizando processos e se adequando ao cenário internacional, conforme abordado por Silva (2007) em seu artigo que trata acerca dos impactos da SOX e do Código Civil em companhias brasileiras. Em contraponto, é possível identificar que a Lei *Sarbanes-Oxley*, não conseguiu suavizar algumas práticas que são adotadas até hoje em companhias nacionais, como por exemplo a influência na governança corporativa pela acumulação de cargos de diretor-presidente e presidente do conselho de administração, conforme comentado por Arena e Braga-Alves (2013).

Deste modo, vê-se o advento da convergência aos padrões de contabilidade internacionais como uma decorrência natural do processo de melhoria na qualidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis e no processo de adoção de boas práticas de governança corporativa. Vale destacar que autores como Silveira (2015), definem a governança como a maneira em que as corporações são dirigidas, com especial destaque para legislações, cumprimento das leis e o relacionamento entre diretoria, acionistas e conselho de administração.

Seguindo a agenda dos avanços normativos promovidos pela emissão dos IFRS pelo IASB, vê-se o registro das receitas das companhias como um dos pontos que mais gerou discussão no meio acadêmico e empresarial. Dani et al. (2017), em seu estudo descritivo que analisou a adoção voluntária da IFRS 15 (Receita de Contratos de Clientes) por empresas brasileiras do ramo de construção civil, identificou que a adoção antecipada da norma em questão auxilia a diminuir o viés

de não comparabilidade e outras inconsistências derivadas da utilização de diferentes critérios de contabilização das receitas derivadas dos contratos de construção. A autora ainda destaca que, em geral, as companhias que adotaram a norma voluntariamente possuem maior relevância informacional e atendem com mais qualidade às demandas de governança exigidas pelo mercado. Cova (2016), adiciona que a norma tem o objetivo de melhorar o relatório financeiro e o nível de comparabilidade dos relatórios contábeis em âmbito internacional, conforme o processo de convergência mencionado anteriormente. O autor ainda cita que a emissão de uma norma unificada sobre o reconhecimento de receitas constitui um grande avanço para os órgãos legisladores, ainda que o esforço para adequar os dispositivos aos casos reais fosse relativamente extenso.

Antes de adentrar em nuances e detalhes acerca da norma de Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, é preciso explicar a importância das receitas para as empresas, visto que é desse item que se origina a parte mais relevante da geração de caixa de uma companhia. Conforme abordado por Cova (2016), “a receita constitui-se em uma métrica importante para os usuários e analistas das demonstrações financeiras e é muito empregada para avaliar o desempenho financeiro e as perspectivas futuras”. Dagostim (2018), em artigo publicado no Jornal do Comércio, conceitua as receitas como “todos os créditos que não geram obrigações para os agentes econômicos e sociais, devendo ser escrituradas na demonstração econômica”. Os conceitos acima são importantes para justificar a metodologia a ser adotada dentro da contabilidade, e o entendimento precisa ser claro por parte dos contadores e tomadores de decisão da companhia.

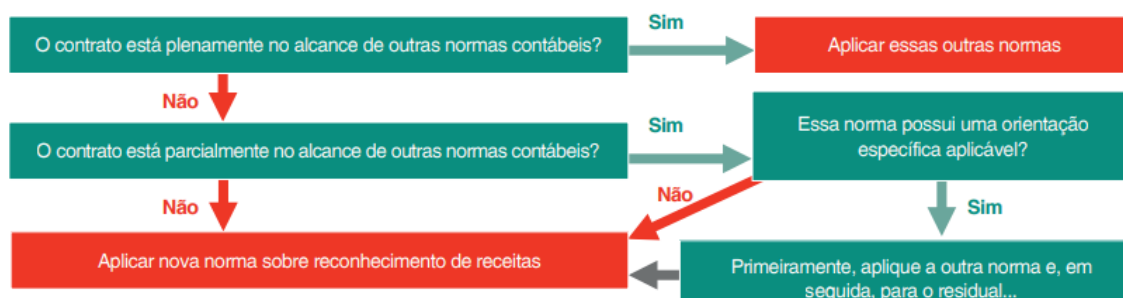
A academia, principalmente a norte-americana, produziu e ainda produz diversos materiais ressaltando a importância das receitas no crescimento das companhias. Phillips (2005), ressalta em seu livro a importância da otimização das receitas para o negócio, citando o impacto da relação dos preços e das variações do mercado no total das receitas. Boyd e Bilegan (2003), dissertam em seu trabalho sobre a gestão das receitas no comércio digital, focando na importância em estabelecer métodos de controle das receitas e estoques, fazendo uma relação direta da implementação dessas técnicas com a otimização e melhora na previsão das receitas. Em território europeu, muitos artigos foram produzidos também, tendo como objetivo ampliar o arcabouço de conteúdo sobre as receitas na literatura

contábil-financeira europeia. Fontes (2018), propõe a arquitetura de um sistema de gestão de receitas para aplicação em processos produtivos industriais, como forma de otimização dos montantes esperados. Já no Brasil, Boaria e Anjos (2014), propõem o sistema de *Revenue Management* na gestão hoteleira em Foz do Iguaçu – PR. Para estas autoras, essa ferramenta gerencial pode ajudar o setor hoteleiro a maximizar os lucros e manter as vantagens competitivas.

Em linhas gerais, o fato de uma empresa emitir uma nota fiscal de venda de uma determinada mercadoria ou serviço não significa que a receita advinda dessa transação pode integrar os livros contábeis, sendo reconhecida no período. A normativa IFRS 15 e CPC 47 indicam que uma série de fatores devem ser observados para que a receita seja reconhecida. A transferência dos riscos e benefícios da venda, o direito à devolução e o direito à garantia são exemplos de critérios que precisam ser observados para que a receita seja reconhecida corretamente (FARIA, 2020). Além disso, as normativas trouxeram uma metodologia inovadora, que alterou o cenário para essa métrica crítica que são as receitas. De acordo com a norma, as entidades deverão reconhecer as receitas para representar a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes, em um valor que reflita a contraprestação (pagamento), o qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços, por meio da aplicação de um modelo de cinco passos conhecido como *five-steps model framework* (ESTIGARRIBIO, 2020).

De acordo com Cova (2016), a figura abaixo ajuda a entender melhor quando a IFRS 15 e CPC 47 são aplicáveis. Em termos gerais, deverá ser aplicada nos casos de contratos de entrega de bens ou serviços para um terceiro, exceto quando tais contratos fizerem referência aos seguintes aspectos: arrendamentos mercantis, seguros, direitos ou obrigações que estão no âmbito da orientação de determinados instrumentos financeiros (derivativos, por exemplo), garantias (exceto aquelas de produtos ou serviços) e trocas não monetárias (operadas entre entidades na mesma linha de negócios).

Figura 1: Etapas do modelo conceitual e os impactos em setores específicos.



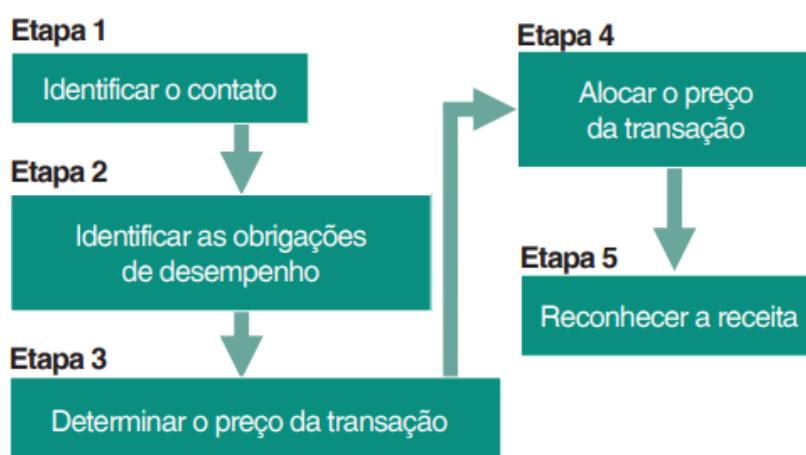
Fonte: KPMG International Standards Group.

O trabalho terá como enfoque dissertar acerca dos *five-steps model framework*, ou seja, as etapas do modelo conceitual de Reconhecimento da Receita. Cova (2016), esclarece em mais detalhes como funciona esse esquema:

“As organizações deverão aplicar um modelo conceitual composto de cinco etapas para determinar quando é possível reconhecer a receita, e por qual valor. A receita deve ser reconhecida quando (ou conforme) uma empresa transfira o controle de bens ou serviços para os clientes, pelo valor que ela espera ter direito a receber. Uma vez que determinados critérios forem cumpridos, a receita então será reconhecida nas seguintes situações: com o passar do tempo, de uma forma a refletir o desempenho da entidade da melhor maneira possível ou em um determinado momento, quando o controle do bem ou serviço é transferido para o cliente”.

A figura 2 exibe de forma sucinta as etapas desse processo e ajuda a compreender de forma mais clara quais etapas devem ser cumpridas:

Figura 2: *Five-steps model framework*.



Fonte: KPMG International Standards Group.

É importante salientar que as normativas internacionais (IFRS) emitidas pelo IASB são analisadas e emitidas no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Este órgão foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos de entidades como o Conselho Federal de Contabilidade

(CFC), a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), entre outras entidades renomadas no cenário nacional. O CPC tem como objetivo:

"o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais" (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2005).

Tendo como objetivo a clarificação dos acrônimos e a padronização do artigo em questão, vale o destaque que a norma IFRS 15 (*Revenue from Contracts with Customers*) e a normativa emitida pelo CPC (CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes) tratam do mesmo tema e regulamentam os mesmos dispositivos. A maioria dos países possuem órgãos nacionais que conduzem a interpretação das normas emitidas internacionalmente (IFRS). No caso do Brasil, como explicado anteriormente, a interpretação e emissão da normativa fica a cargo do CPC, tratando-se de uma tradução do relatório emitido pelo órgão internacional, por isso a distinção entre IFRS 15 e CPC 47 não é válida, já que ambos significam a mesma coisa.

3 METODOLOGIA

A metodologia adotada para elaboração do artigo focou em esmiuçar as normas emitidas pelo IFRS 15 (*Revenue from Contracts with Customers*) e o CPC 47 (Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes), levando em consideração os detalhes requeridos pelos legisladores. Para atender ao objetivo da pesquisa, que é facilitar o entendimento técnico acerca dos registros de receitas de contratos com clientes nas demonstrações contábeis, uma análise descritiva das cinco etapas do modelo foi feita.

É fundamental para as empresas compreender separadamente cada uma das etapas, tendo em vista que apenas após cumprir todo o processo, a receita poderá ser reconhecida no resultado. Para perceber as nuances de cada normativa, foi necessário utilizar os relatórios oficiais emitidos pelo IASB (IFRS, 2018) e pelo CPC (2016), ambos disponíveis em repositórios online.

Quanto à abordagem, o presente trabalho se trata de uma pesquisa qualitativa, pois, como afirma Gil (2002), em pesquisas qualitativas “o conjunto inicial de categorias em geral é reexaminado e modificado, com vista em obter ideias mais abrangentes e significativas”. Assim, em pesquisas qualitativas, é necessário serem utilizados textos narrativos, matrizes, esquemas, etc. (GIL, 2002). Dessa forma, o projeto em questão é de abordagem qualitativa também por se utilizar de uma estratégia onde o “processo de análise e interpretação é fundamentalmente iterativo”, como afirma Gil (2002), pois o pesquisador elabora “pouco a pouco uma explicação lógica do fenômeno ou da situação estudados, examinando as interrelações entre as unidades e entre as categorias em que elas se encontram reunidas”.

Quanto à natureza, o presente projeto se trata de uma pesquisa básica, pois, segundo Gil (2010), este tipo de pesquisa reúne estudos que têm como finalidade completar uma lacuna no conhecimento.

Quanto ao objetivo, este trabalho se confirma como uma pesquisa exploratória, já que se caracteriza por ter como finalidade “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito” (GIL, 2002).

No que se refere aos procedimentos do presente trabalho, será utilizada a pesquisa bibliográfica, a qual se caracteriza por ser “desenvolvida com base em

material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos (GIL, 2002).

4 DESENVOLVIMENTO

Antes de adentrar nas nuances relacionadas aos cinco passos do reconhecimento da receita (*five-steps model framework*), é necessário entender o regime contábil em que essas receitas estão sendo reconhecidas.

4.1 REGIME DE COMPETÊNCIA

Conhecido como “Regime de Competência” (*Accrual Basis Accounting*), essa metodologia tem por característica o registro do evento contábil na data do fato gerador. Isso significa que receitas, despesas e custos precisam ser contabilizados no momento em que o fato que explicita o consumo ou geração de recursos ocorreu e não quando foi registrado a movimentação pecuniária e o caixa foi afetado. Marion (2005) complementa explicando que é necessário considerar em determinado período toda a receita ganha neste mesmo período, não importando se foi recebida ou não. Para as despesas, faz-se necessário considerar toda a despesa consumida no período, não importando o momento da aquisição e muito menos o pagamento.

Borges et al. (2010) explica que o termo competência é relacionado ao “reconhecimento de uma transação ou outro evento em determinado período”. Os autores ainda remontam ao século XV para explicar o surgimento do tema:

“...quando a agricultura era uma das principais atividades econômicas, fica mais fácil compreender o sentido do regime de competência. O agricultor percebia que estava mais rico conforme sua cultura (plantação ou criação - qualquer ativo biológico) crescia. Portanto, mesmo que ele não realizasse qualquer transação de venda ou colheita, sem qualquer transação financeira (pagamento ou recebimento), ele podia mensurar o seu desempenho como a variação de seu patrimônio durante o período... conforme a cultura cresce (acrue, accrescere), o agricultor pode reconhecer o ganho periódico (accrual). Como o agricultor mede o crescimento de sua cultura periodicamente, costuma-se dizer que o crescimento da cultura no mês de janeiro dá origem ao ganho que compete àquele mês. Daí o termo “regime de competência de períodos”. (BORGES et al., 2010).

Entender esse regime é fundamental para entender o motivo da receita não ser reconhecida na contabilidade no momento do recebimento, em que o caixa é afetado. Vale o destaque que, sob a ótica legal, somente o Regime de Competência

pode ser utilizado para reconhecer receitas, custos e despesas. O outro regime conhecido que registra os eventos contábeis no momento do recebimento ou pagamento é conhecido como Regime de Caixa. Este último é aplicado restritamente a casos específicos de apuração de tributos, a substituição do Regime de Competência em um ambiente empresarial poderia ferir os princípios contábeis e distorcer os demonstrativos financeiros e contábeis.

4.2 FIVE-STEPS MODEL FRAMEWORK (MODELO DE CINCO PASSOS PARA O RECONHECIMENTO DA RECEITA)

Sempre que uma organização realiza uma venda, o registro contábil não é feito necessariamente nos livros contábeis em alguma das contas que indica a transação como receita, ou ainda diretamente nos demonstrativos contábeis. Antes disso, a entidade precisa garantir que a venda deve ser reconhecida como receita ou não. A questão principal que o IFRS 15 e o CPC 47 esclarecem com o modelo revolucionário de cinco passos faz relação com os requisitos necessários que a transação deve suprir para que seja elegível como receita do negócio da empresa. Sabe-se que as vendas são normalmente realizadas em dinheiro ou crédito e cabe ao departamento contábil e de gestão da companhia decidir se a venda é uma receita e ainda quando reconhecer esses montantes.

Mora, Souza e Dalfior (2015) argumentam que o modelo especifica que a receita pode ser reconhecida no momento em que a entidade transfere o controle de bens ou serviços aos clientes pelo valor que espera receber. Se critérios específicos são atendidos, a receita é reconhecida com o passar do tempo ou em um determinado momento. A resposta para essas questões será detalhada a seguir, a partir da análise de cada passo do *five-steps model framework*.

4.2.1 IDENTIFICAÇÃO DO CONTRATO COM O CLIENTE

Como abordado pela PWC (2017), uma das mais conceituadas empresas de auditoria do mundo, um contrato pode ser celebrado de formas diversas (escrito, verbal ou até subentendido pelas partes) e a existência desse acordo implica em obrigações e direitos com respaldo jurídico. Mora, Souza e Dalfior (2015)

argumentam que a primeira etapa tende a ser menos complicada que os passos seguintes para a maioria das companhias e que o ponto chave gira em torno da determinação da existência de um contrato. Entretanto, segmentos voltados para tecnologias podem encontrar maior dificuldade nesse momento. A recomendação de autores como Mora, Souza e Dalfior (2015) é que essas empresas invistam em controles internos. A figura abaixo exhibe as condições para a existência de um contrato:

Figura 3: Identificação de um contrato.



Fonte: KPMG (2014).

Vale destacar ainda que o contrato tem que ser aprovado por todas as partes envolvidas na transação e os termos de pagamento devem estar claros para as partes.

4.2.2 IDENTIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO

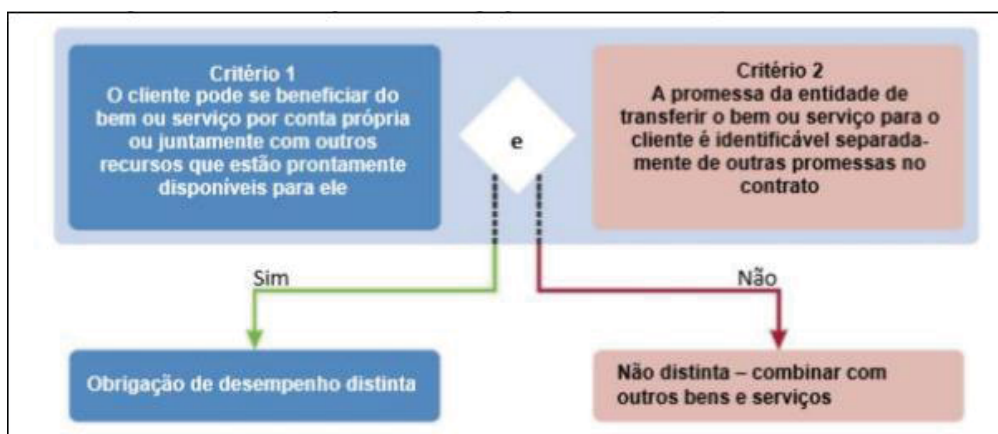
De acordo com Mora, Souza e Dalfior (2015), “os contratos possuem compromissos de transferência de bens ou serviços para um determinado cliente”. O destaque para essa parte está no fato que bens e serviços diferentes são obrigações desempenhos igualmente distintas e precisam ser registradas separadamente nos livros contábeis.

O blog americano *Economic Grapevine* (2021) argumenta que antes de completar as obrigações de desempenho, a entidade deve decidir a natureza da obrigação. Ainda, é possível que a empresa contrate um terceiro para prover os

bens e serviços identificados em contrato como obrigação de desempenho. Nesses casos, o terceiro deve reconhecer a receita como uma taxa ou honorário referente à prestação de serviço.

A figura abaixo ajuda a esclarecer que um bem ou serviço é distinto se puder cumprir os dois critérios abordados:

Figura 4: Identificação das obrigações de desempenho.



Fonte: KPMG (2014).

Mora, Souza e Dalfior (2015) recorrem ao exemplo de uma desenvolvedora de software que comercializa os produtos no varejo para explicar melhor os conceitos apresentados no segundo passo do reconhecimento das receitas de contratos com clientes:

"...a empresa fecha um contrato com um cliente para a entrega de uma licença de um novo programa que está lançando no mercado. Junto com a licença, irá fornecer também treinamento, futuras atualizações de versão e suporte técnico, por um período de três anos. Sendo todos estes serviços opcionais ao cliente, e não incorporados ao contrato da licença. Entretanto, são esperadas atualizações regulares, uma vez que estas se tornam essenciais para o bom funcionamento do software. Já os treinamentos são padronizados para todos os produtos licenciados pela entidade. Neste caso, é possível a identificação de quatro tipos de bens e serviços: licença do software; treinamento; atualizações de versão; e suporte técnico. Em se tratando de bens e serviços distintos, conclui-se que a licença do software e as atualizações de versão formam apenas uma obrigação de desempenho, uma vez que o cliente não pode se beneficiar da licença por si só, pois as atualizações são indispensáveis para o correto funcionamento do sistema (MORA, SOUZA E DALFIOR, 2015).

4.2.3 DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE TRANSAÇÃO

O preço de transação é uma das etapas que pode apresentar mais complexidades de todo o modelo de reconhecimento de receitas (PWC, 2017). De acordo com o *Economic Grapevine* (2021), o preço de transação simboliza o total pago em troca da obrigação de desempenho, sendo considerado o montante que uma companhia espera receber após transferir bens ou prestar serviços a um cliente. Esse preço de transferência pode consistir em partes variáveis e fixas, por isso vale o destaque para alguns pontos específicos que serão abordados a seguir. As partes variáveis devem observar aspectos como os descontos, créditos e penalidades. Os componentes financeiros devem sempre considerar o valor do dinheiro no tempo. Já para os componentes do preço de transação que não são expressos em forma pecuniária (estoques, por exemplo), devem levar em conta o valor justo da contraprestação. Por último, é possível que o preço de transação seja refletido como um contas a pagar para o cliente.

Anhaia (2019) comenta que há uma exceção para remunerações que são lastreadas em volumes de venda e de utilização de royalties, por exemplo. Nesse sentido, a norma argumenta que as companhias devem reconhecer as receitas dessas remunerações quando houver venda e utilização subsequente e satisfação da obrigação de desempenho que a remuneração está atrelada, não sendo possível constituir estimativas no preço de transação.

4.2.4 ALOCAÇÃO DO PREÇO DE TRANSAÇÃO ÀS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO

Após concluir a etapa de determinação do preço de transação, deve-se alocar esse valor entre as obrigações de desempenho encontradas na segunda etapa do modelo. Muitas empresas precisaram adaptar os seus sistemas de processo para alocar o preço de acordo com a normativa, sendo um dos pontos que encontrou mais barreiras entre as companhias. Anhaia (2019) comenta que “o preço da transação deve ser alocado a diferentes obrigações a cumprir com base no preço de venda individual (*stand-alone*) relativo”. Se não for possível identificar o preço *stand-alone*, então cabe às partes elaborar estimativas justas e confiáveis para chegar ao

preço geral da transação. Algumas vezes, descontos são oferecidos para as obrigações de desempenho. Nesse caso, o desconto deve ser alocado à obrigação de desempenho específica em que o abatimento foi oferecido.

A figura a seguir esclarece o fluxo de informações dessa etapa do modelo:

Figura 5: Alocação da terceira na segunda etapa.



Fonte: KPMG (2014).

4.2.5 RECONHECIMENTO DA RECEITA

Como abordado por Mora, Souza e Dalfior (2015), o último passo do modelo é determinar em que momento a receita será reconhecida para cada obrigação de desempenho encontrada na segunda etapa. Os autores ainda comentam sobre uma importante distinção entre o IAS 18 e o IFRS 15, destacando que a nova norma não separa bens e serviços, porém coloca um detalhamento muito específico para quando uma empresa deve reconhecer a receita em determinado período ou ao longo do tempo. As mudanças mais relevantes do novo modelo de reconhecimento estão relacionadas a seguir: serviços ou bens agregados que sejam distintos devem ser reconhecidos separadamente, descontos e abatimentos entram na mesma regra, além disso a receita pode ser reconhecida em uma data anterior se a contraprestação sofrer variação e o momento em que uma receita é capaz de ser reconhecida pode mudar. Aqui cabe o destaque novamente que uma companhia reconhece a receita à medida em que atende uma obrigação destacada na segunda

etapa ao transferir o controle de um ativo (bem) ou prestando serviço para um cliente. Como se pode observar na figura abaixo, é necessário primeiro avaliar se a transferência será feita em determinado período ou ao longo do tempo:

Figura 6: Transferência ao longo do tempo.

	Critério	Exemplo
1	O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade conforme ela atua.	Serviços de rotina ou recorrentes.
2	O desempenho da entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla conforme o ativo é criado ou aprimorado.	Construir um ativo no terreno do cliente.
3	O desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade e a entidade tem o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento.	Construir um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou construir um ativo a pedido de um cliente.

Fonte: KPMG (2014).

No caso de um ou mais de um dos critérios da imagem acima forem cumpridos, a companhia reconhece ao longo do tempo. Se nenhum dos critérios forem atendidos, a companhia reconhece a receita no momento da transferência de controle do serviço ou bem. A figura abaixo ajuda a esclarecer o momento em que o controle foi transferido ao cliente:

Figura 7: Transferência de controle ao cliente.



Fonte: KPMG (2014).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como explicado por Anhaia (2019), a receita é um dos indicadores primários de desempenho financeiro de qualquer empresa, sendo considerado muitas vezes o mais importante. A alteração da norma que estabeleceu novas regras ao reconhecimento de receitas de contratos com clientes quebrou um paradigma e estabeleceu um horizonte mais transparente e unificado para todo o mundo empresarial. Percebe-se que diversas esferas das companhias foram afetadas e muitos gestores tiveram que se adaptar para que a implementação fosse um sucesso. Parâmetros de reconhecimento, sistemas de processos, controles normativos, modelos de governança, entre outros diversos pilares das companhias tiveram que se adaptar ao novo cenário, garantindo que a informação final chegasse de maneira tempestiva e coesa aos *stakeholders*.

Lopes, Teixeira e Slavov (2017), em seu trabalho acerca dos potenciais efeitos tributários do CPC 47 no setor de telecomunicação, declaram que a análise de dados de sua pesquisa indicou sensíveis mudanças nas práticas contábeis, principalmente no que tange ao diferimento e antecipação de receitas. Os autores comentam também que a aceleração da receita de venda dos produtos incluídos nos contratos com diversos elementos “causará aumento no faturamento, o que afetará o PIS e COFINS, bem como na base do ICMS, pela alocação de um valor maior ao produto”. Esses fatores permitem a conclusão de que os impactos da norma não afetaram somente as empresas, mas também o processo de tributação e arrecadação do governo brasileiro.

Um outro exemplo do setor de telecomunicações que explicita os desafios para implementação da norma e as mudanças tecnológicas (processuais) é o caso dos ativos contratuais. Nos casos de reconhecimento antecipado da receita de contratos que combinam serviços de telefonia, venda de equipamentos e internet por exemplo, incorrerá a necessidade de se registrar um ativo contratual no balanço da empresa. Esse fato faz com que as companhias tenham que adaptar os seus sistemas de informação para reconhecer e contabilizar corretamente as entradas. É necessário também que todos os interessados nessa informação busquem olhar por uma perspectiva diferente no momento de análise dos demonstrativos financeiros, uma mudança cultural e tecnológica relativamente grande para todos os *stakeholders* (LOPES, TEIXEIRA E SLAVOV, 2017).

O presente artigo teve como objetivo dissertar brevemente acerca dos *five-steps model framework*, ou seja, as etapas do modelo conceitual de reconhecimento da receita, clarificando e resumindo a norma elaborada pelo IFRS 15 e replicada pelo CPC 47. O intuito é que o artigo sirva como um apoio aos interessados em conhecer uma visão geral do contexto em que a normativa foi inserida e sua mecânica de forma genérica. É claro que diversas nuances podem ser observadas com maior detalhamento na leitura da normativa, coube ao artigo em questão resumir e prover um pontapé inicial para um tema que gerou discussão em diversas camadas do mundo empresarial.

Como explicado por Anhaia (2019), “o efeito da NBC TG 47 provavelmente irá além do departamento financeiro e, em alguns casos, pode afetar a forma como os relacionamentos com clientes são estruturados e mantidos”. Sabe-se que a receita continua sendo um dos pontos de mais análise nas demonstrações financeiras, cabe às companhias continuarem a enfatizar a correta aplicação das normas que visam padronizar o conhecimento contábil no mundo todo.

REFERÊNCIAS

- AMORIM, M. L. de A. **Impactos da Lei 11.638/2007 na avaliação e atribuição de custo aos estoques dentro dos padrões das Normas Internacionais de Contabilidade-IAS 2**. Universidade Federal do Paraná. Paraná. 2013.
- ARENA, Matteo P.; BRAGA-ALVES, Marcus V. **The discretionary effect of CEOs and board chairs on corporate governance structures**. Journal of Empirical Finance, v. 21, n.1, p. 121-131, 2013.
- ANHAIA, C. de B. **Reconhecimento contábil da receita - Um estudo sobre as novas regras à NBC TG 47 em contratos com clientes aplicado em empresas listadas na bolsa de valores**. Repositório UCS. Rio Grande do Sul. 2019.
- BONOTTO, Pietro Vinicius. **As fraudes contábeis da Enron e Worldcom e seus efeitos nos Estados Unidos**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.
- BORGES, Thiago Bernardo et al. **Desmistificação do regime contábil de competência**. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 877-901, 2010.
- BOYD, E. Andrew; BILEGAN, Ioana C. **Revenue management and e-commerce**. Management science, v. 49, n. 10, p. 1363-1386, 2003.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTABÉIS (CPC). **Conheça o CPC**. c2021. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>. Acesso em 20 de março de 2021.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). **CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente**, 2016. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 28 mar. 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº 1.055/05**. Dispõe sobre a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CFC, 2005. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res_1055.pdf?_ga=2.63081254.888903890.1616942648-1561488037.1597359886&_ga=2.63081254.888903890.1616942648-1561488037.1597359886>. Acesso em: 28 mar. 2021.

CORREGIO, Orlando et al. **A contribuição da teoria de Luca Pacioli [1445-1517] para a solidificação universal do método das partidas dobradas**. 2006.

COSTA, J. A.; THEÓPHILO, C. R.; YAMAMOTO, M. M. **A aderência dos pronunciamentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade**. Journal of Accounting, Management and Governance, v. 15, n. 2, 2012.

COVA, Carlos José Guimarães. **Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que Trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras**. Pensar contábil, v. 17, n. 64, 2016.

DAGOSTIM, Salézio. **Conceito de receita e a contabilidade**. Jornal do Comércio, 2018. Disponível em: < https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/opiniaio/2018/06/635490-conceito-de-receita-e-a-contabilidade.html >. Acesso em: 28 mar. 2021.

DANI, Andréia Carpes et al. **Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil**. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 36, n. 2, p. 131-146, 2017.

ECONOMIC GRAPEVINE. **The 5-step revenue recognition model**. 2021 Disponível em: < <https://economicgrapevine.com/the-5-step-revenue-recognition-model/> >. Acesso em: 30 mar. 2021.

ESTIGARRIBIO, Murilo. **CPC 47 – entenda a mensuração e o reconhecimento das receitas**. TC School, 2020. Disponível em: < <https://tc.com.br/tc-school/contabilidade-financeira/cpc-47-receitas/> >. Acesso em: 28 mar. 2021.

ERNST & YOUNG (EY). **Relatório do auditor independente sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas das Indústrias Romi S.A**, 2020.

FARIA, Daniel de. **CPC 47 – Reconhecimento de Receitas: tratamento tributário no Lucro Real**. BLB Brasil, 2020. Disponível em:

<<https://www.blbbrasil.com.br/blog/cpc-47-reconhecimento-receitas-tratamento-tributario-lucro-real/>>. Acesso em: 28 mar. 2021.

FONTES, Paulo Martins. **Sistema de Gestão de Receitas para Indústria de Processo**. Universidade do Porto, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

International Financial Reporting Standards (IFRS). **IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers**, 2018. Disponível em: < <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> >. Acesso em: 28 mar. 2021.

JÚNIOR, V. F. de A; NASCIMENTO, I. A. do. **Evolução e desenvolvimento da teoria da contabilidade: contexto histórico**. Revista Ambiente Contábil. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, v. 1, n. 1, p. 39, 2009.

KPMG. **KPMG International Standards Group**. Disponível em: <www.kpmg.com/BR>. Acesso em: 28 mar. 2021.

KPMG. **IFRS em destaque 02/14: First Impressions: IFRS 15 - Receita de contratos com clientes**. Disponível em: s://home.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque_02.14.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2021.

LOPES, Isabel Cristina; TEIXEIRA, Maria Catarina; SLAVOV, Tiago Borges. **Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações**. In: 3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança. 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. Atlas, 2005.

MORA, Gregori Ranieri Krieger; SOUZA, Carlos Alberto de; DALFIOR, Vanda Aparecida Oliveira. **IFRS 15–Receita de contratos com clientes e seus impactos nas demonstrações financeiras das empresas**. XVI SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 2015.

PHILLIPS, Robert Lewis. **Pricing and revenue optimization**. Stanford University Press, 2005.

PASSOS, Q. C. dos. **A importância da contabilidade no processo de tomada de decisão nas empresas**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). 2010.

PWC. **IFRS 15 - O futuro está aqui. 2017**. Disponível em: <
https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/auditoria/2017/futuro_ifrs_17.pdf>
Acesso em: 05 jun. 2021.

SILVA, Letícia Medeiros da. **Influência da lei Sarbanes-Oxley e do código civil brasileiro nos controles internos de empresas localizadas no Brasil**. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2007.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática**. São Paulo: Elsevier Brasil, 2015.